

最 高 行 政 法 院 裁 定

115年度上字第25號

上 訴 人 李財昆

訴訟代理人 蕭智元 律師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 陳慧綺

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年12月1日高雄高等行政法院113年度訴字第497號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、爭訟概要：

上訴人民國104年度及105年度綜合所得稅申報，列報取自宏進金屬科技股份有限公司(下稱宏進公司)之營利所得分別為

01 新臺幣（下同）1,654,500元、2,205,300元，嗣被上訴人依
02 查得資料，以上訴人短漏報各該年度取自宏進公司之股利所
03 得3,500,000元、18,000,000元，經審理違章成立，乃重行
04 核定上訴人104年度及105年度綜合所得稅總額為6,466,164
05 元、21,562,764元，除補徵應納稅額956,185元、7,264,907
06 元，並按所漏稅額849,139元、7,165,813元分別裁處0.5
07 倍、0.4倍之罰鍰計424,569元、2,866,325元。上訴人不
08 服，申請復查，獲追減104年度罰鍰152,845元及105年度罰
09 鍰573,265元，其餘復查駁回。上訴人仍不服，循序向高雄
10 高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，聲明：訴願決定
11 及原處分（含復查決定不利上訴人部分）均撤銷。經原審113
12 年度訴字第497號判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起
13 本件上訴。

14 三、上訴人對於原判決提起上訴，主張略以：（一）稅捐稽徵法第21
15 條第1項第3款所稱「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐
16 者」，解釋上應僅限於納稅義務人在短漏報所得稅前，已有
17 隱匿所得規劃的詐欺或不正當作為，而於申報時以短漏報之
18 不作為方式實現該規劃，始能將此短漏報不再單純依漏報為
19 評價，而認為係屬該款所稱「故意以詐欺或其他不正當方法
20 逃漏稅捐者」。本件宏進公司104年度及105年度股利分派，
21 係依各該年度之董事會決議，而上訴人於103年3月14日已自
22 宏進公司離職，104年度及105年度已非宏進公司董事，未參
23 與宏進公司104年度及105年度董事會決議隱匿部分股利所得
24 之決議，且依所得稅法第89條、第94條之1，股利憑單之扣
25 繳及申報者為宏進公司，亦即扣繳或申報之協力義務者係宏
26 進公司，並非上訴人，上訴人僅依宏進公司之股利憑單，申
27 報104年度及105年度所得稅，縱有短報股利所得情形，尚不
28 構成「詐欺或不當方法」，核與稅捐稽徵法第21條第1項第3
29 款規定有間，應適用5年核課期間，而非7年核課期間。原判
30 決認上訴人該當故意以不正當方法逃漏稅捐，應延長核課期
31 間為7年，誤會擴大解釋稅捐稽徵法第21條第1項第3款之適

01 用，自有適用法律之違誤。(二)原判決既認104年12月4日修正
02 發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱修正前裁罰
03 倍數參考表）關於所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項部
04 分第1點違章情形所稱「核定前已填報扣免繳憑單及股利憑
05 單之所得」，確實未區分故意或過失，亦即包括故意及過
06 失，然被上訴人裁量時卻以該表關於所得稅法第110條第1項
07 部分第1點違章情形僅指過失，不包括故意，並以上訴人係
08 故意即依第1點加重，其裁量顯然有違修正前裁罰倍數參考
09 表關於所得稅法第110條第1項部分第1點規定，應予撤銷。
10 原判決未予撤銷，自有適用法令錯誤、認定事實未依證據及
11 判決理由矛盾之違法等語。

12 四、經查，原判決已敘明：(一)行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3
13 款將是否已依規定申報及有無故意以詐術或其他不正當方法
14 逃漏稅捐並列為延長核課期間為7年之事由，揭示核課期間
15 之延長係以協力義務之違反為要件，蓋納稅義務人無論直接
16 或間接違反協力義務，均構成稽徵機關查明稅捐構成要件之
17 障礙，而有延長課稅期間之必要。是納稅義務人雖在規定期
18 間內申報，惟未盡誠實申報義務，而故意以詐欺或匿報、短
19 報、漏報的積極作為或消極不作為等不正當方法逃漏稅捐，
20 即與行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定情形相當，應
21 適用較長之7年核課期間。(二)上訴人為宏進公司97年設立時
22 之原始出資股東，自該公司設立至103年9月止均擔任董事，
23 而宏進公司早於101年度之盈餘分配即分為報稅及稅外，並
24 採2次分配，上訴人以董事身分參與101年度及102年度盈餘
25 分配之決議，足見宏進公司歷年來將盈餘採報稅及稅外2種
26 分配方式，應為上訴人所知悉，且上訴人亦未否認104年度
27 及105年度短漏報來自宏進公司所得3,500,000元、18,000,0
28 00元之事實，依本院112年度上字第770號判決意旨，其消極
29 不申報，原屬以不正當方法逃漏稅捐，符合行為時稅捐稽徵
30 法第21條第1項第3款所定情形，應適用較長之7年核課期
31 間。上訴人於104年度及105年度是否擔任公司董事，不影響

上訴人配合宏進公司僅申報該公司已開立股利憑證之所得，隱匿其實際領取股利金額之意，並藉此違反誠實申報協力義務之方式，增加稅捐稽徵機關查證課稅要件事實之困難，最終產生短漏稅額結果，自該當故意以不正當方法逃漏稅捐。又上訴人係於105年5月16日、106年5月13日分別辦理104年度及105年度綜合所得稅結算申報，以核課期間7年計算，應至112年5月15日及113年5月12日始屆滿，而核定稅額繳款書及罰鍰繳款書，分別於112年4月27日及112年5月4日、同年月17日（原判決漏載同年月17日）送交上訴人簽收，並未逾核課期間，上訴人主張原處分逾核課期間，並不足採。(三)被上訴人以上訴人知悉其104年度及105年度另有取自宏進公司發放之股利，卻刻意遺漏不為列報，致生短漏稅額849,139元、7,165,813元結果，係故意以不正當方法逃漏稅捐行為，經審理違章成立，乃依所得稅法第110條第1項規定，經參據比較修正前裁罰倍數參考表及110年6月8日修正發布裁罰倍數參考表（下稱修正後裁罰倍數參考表）關於所得稅法第110條第1項部分，係有不利於納稅義務人之變更（修正後裁罰倍數參考表於違章情形第6點增訂其他經查屬故意短漏報依規定應申報課稅之所得額者，處所漏稅額1倍之罰鍰），因本件屬尚未裁罰確定案件，依稅捐稽徵法施行細則第3條規定，適用修正前裁罰倍數參考表，原核定從輕依違章情形第3點規定，以0.5倍為裁罰基準，並以上訴人已繳清105年度補徵稅額，應予以減輕20%，按104年度及105年度所漏稅額849,139元、7,165,813元，分別裁處0.5倍及0.4倍之罰鍰424,569元、2,866,325元。嗣於復查決定，被上訴人考量宏進公司於被上訴人調查期間已填寫104年度及105年度「逾期申報扣免繳或股利憑單聲明書」，故參據修正前裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項規定之違章情形第1點，從輕以0.2倍之裁罰倍數為基準，惟此項裁罰倍數係以過失行為為前提，審酌上訴人係故意不申報，乃依修正前裁罰倍數參考表使用須知第4點酌予加重至0.4倍，及考量上訴人均已

繳清稅額，其應受責難程度及所受利益等，酌予減輕20%，按104年度及105年度所漏稅額849,139元、7,165,813元，均改處以0.32倍【 $0.2 \text{倍} \times (1+100\%) \times (1-20\%)$ 】之罰鍰271,724元、2,293,060元，核屬已充分考量上訴人違反行政法上義務行為之應受責難程度、所生影響及所得利益等節所為之適切裁罰，無裁量逾越或裁量濫用之違法情事，尚屬適法允當。(四)上訴人雖主張：修正前裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條第1項部份之違章情形第3點規定並未區分故意或過失，被上訴人僅以上訴人為故意即將裁罰倍數加重100%，自難認符合裁罰倍數參考表使用須知第4點所稱應敘明之加重理由，裁罰亦屬過重等語。惟查，110年6月8日修正發布裁罰倍數參考表於違章情形第6點除包含原有列舉裁罰倍數較重之2種類型(虛報免稅額或扣除額、以他人名義分散所得)外，另增訂「其他經查屬故意漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額」以避免一一列舉而有掛一漏萬之虞，足見修正前裁罰倍數參考表所稱「核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得」確實未區分故意或過失。然裁罰倍數參考表所訂定之裁量基準，係就典型的情形為規定，如個案中考慮其他審酌因素後，認與典型情形情節有所不同時，自應考慮是否作成不同於裁量基準之決定，此參裁罰倍數參考表使用須知第4點規定即可明。本件係由宏進公司於填報股利憑單時，先予規劃僅揭露不實金額，嗣於上訴人報稅時，亦配合刻意隱匿真實金額不為申報，最終產生短漏稅額結果，則被上訴人於行政訴訟答辯狀敘明宏進公司藉由報稅及稅外2種盈餘分配方式之金額落差，幫助股東隱瞞課稅資訊之規劃手法，且此一規劃模式持續至109年度，上訴人(即同一申報戶之配偶、未成年子女)亦配合循此接續短報營利所得至109年度，一再發生短報營利所得情事等語，核已具體敘明上訴人故意漏報行為情節特殊，與裁罰倍數參考表所定典型過失情形有異，而得加重之緣由，則被上訴人個案考量行使行政裁量權，加重本件裁罰倍數，自難認其裁量權之行使有逾越權

限或濫用權限而應予撤銷。況且，所得稅法第110條第1項規定之最高裁罰倍數為2倍，110年6月8日修正發布裁罰倍數參考表就故意漏報之裁罰倍數為1倍，被上訴人僅按所漏稅額裁處0.32倍之罰鍰，其裁處權之行使亦無過苛或違反裁量平等原則可言等語甚詳。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，係執其主觀見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，及重述其於原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，泛言原判決認定事實未依證據、適用法令錯誤及理由矛盾，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 115 年 7 月 16 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

法官 羅 月 君

法官 陳 文 燦

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 115 年 7 月 16 日

書記官 章 舒 涵